

STOWARZYSZENIE KSIĘGOWYCH W POLSCE
RADA NAUKOWA

Numer specjalny

ZESZYTY TOM 13 (69)
TEORETYCZNE
RACHUNKOWOŚCI

WARSZAWA 2003

RADA REDAKCYJNA

Przewodnicząca:

prof. zw. dr hab. Alicja Jaruga

Sekretarz:

dr Anna Szychta

mgr Aleksander Zawadzki

Członkowie:

prof. zw. dr hab. Lech Bednarski

dr hab. Andrzej Kardasz, prof. AE

dr Ryszard Orliński

prof. zw. dr hab. Kazimierz Sawicki

prof. zw. dr hab. Stanisława Surdykowska

Redaktor:

mgr Jan Baliński

ISSN 1641-4381

Wydano z funduszków Zarządu Głównego na popularyzację dorobku naukowego
rachunkowców i informatyków

SKwP-ZGI-OP - 44/2003

Spis treści

Wstęp	Str. 5
Jacek Adamek, <i>Monitoring finansowy a rachunkowość małych podmiotów gospodarczych</i>	7
Halina Buk, <i>Problemy ustalenia wartości zapasów produktów na tle polskich i międzynarodowych standardów rachunkowości</i>	18
Marlena Ciechan-Kujawa, <i>Zarządzanie kosztami jakości w polskich przedsiębiorstwach – stan obecny i perspektywy</i>	28
Przemysław Czajor, <i>Historia regulacji rachunkowości instrumentów pochodnych w Polsce i na świecie – główne problemy oraz kierunki dalszych zmian</i>	42
Ksenia Czubakowska, <i>Dostosowanie zakładowego planu kont do zmieniających się zasad rachunkowości</i>	58
Magdalena Głębocka, <i>Wycena bilansowa środków trwałych według znowej metodologii – wybrane problemy</i>	74
Agnieszka Herdan, <i>Wpływ regulacji ustawowych na zakres usług świadczonych przez biegłych rewidentów</i>	95
Artur Holda, <i>Wojciech Nowak, Oszustwa w systemie rachunkowości a ewolucja procedur badania sprawozdań finansowych</i>	116
Stanisław Hońko, <i>Znaczenie dorobku wybranych polskich teoretyków rachunkowości okresu międzywojennego</i>	134
Radosław Ignatowski, <i>Kontrowersje wokół skonsolidowanych bilansów jednostek samorządu terytorialnego</i>	148
Anna Karmańska, <i>Wojciech Szumielewicz, Rachunkowość zarządcza grup kapitałowych – nowe wyzwania</i>	165
Edward Nowak, <i>Rozwój rachunku kosztów w świetle doświadczeń ośrodka wrocławskiego</i>	179

Teresa Orzeszko, <i>Pojęcie i rodzaje rezerw w świetle przepisów z zakresu rachunkowości w Polsce po 1990 roku</i>	189
Jolanta Rubik, <i>Relacje między rachunkiem kosztów, rachunkowością zarządczą, zarządzaniem kosztami i controllingiem kosztów</i>	214
Kazimierz Sawicki, <i>Problem odpowiedzialności za rachunkowość jednostek gospodarczych</i>	234
Irena Sobańska, <i>Wpływ MSR na integrację rachunkowości: rachunkowość finansowa i rachunkowość zarządczą</i>	247
Anna Urban, <i>Zasady rozliczania przychodów i kosztów z długoterminowych, niezakończonych umów o usługę budowlaną</i>	256
Ewa Walińska, Joanna Zakrzewska, Ewa Pietura, <i>Perspektywy rozwoju rachunkowości podatków odroczonej w Polsce na podstawie badań ankietowych i raportów spółek publicznych</i>	270
Piotr Wójtowicz, <i>Obiektywność rachunków zysków i strat w warunkach polskich</i>	300
Aleksandra Zielińska, <i>Rachunkowość zasobów ludzkich a rachunkowość kapitału intelektualnego</i>	314
Informacja dla autorów	329

Wstęp

Niniejszy numer specjalny Zeszytów Teoretycznych Rachunkowości Stowarzyszenia Księgowych w Polsce prezentuje wybrane referaty opracowane na Ogólnopolski Zjazd Katedr Rachunkowości, odbywający się w dniach 7-9 września 2003 r. w Ciechocinku. Zaszczycił organizowania zjazdu przypaść w tym roku Katedrze Rachunkowości Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania UMK w Toruniu.

Konferencja, której tytuł brzmi „Historia, współczesność i perspektywy rachunkowości w Polsce”, stanowi szczególną okazję do zaprezentowania osiągnięć naukowych oraz wymiany poglądów całego środowiska.

Katedra Rachunkowości WNEiZ UMK w Toruniu dla podkreślenia doniosłości konferencji przekazuje zainteresowanym zbiór referatów, mając jednocześnie świadomość, że nie wyczerpuje on problematyki zasygnalizowanej w tytule. Tematyka referatów dotyczy dotychczasowego dorobku uczonych polskich w zakresie rachunkowości, jej obecnych problemów i wyzwań związanych ze współczesnymi procesami społeczno-gospodarczymi zachodzącymi w Polsce i na świecie.

Organizatorzy oraz autorzy wyrażają przekonanie, że publikacje będą podstawą do owocnej dyskusji i inspiracją do dalszych badań, a konferencja odegra istotną rolę w rozwoju rachunkowości.

- [13] Weber J., Kufel M., Cebrowska T., *Wprowadzenie do rachunkowości spółek*, Wyd. „Park”, Bielsko-Biała, 1993.
- [14] Witkowska M., *Utrata wartości aktywów*, w: „Rachunkowość”, nr 2 z 2002 r.,
- [15] Woytowicz-Neyman M., Kozierkiewicz R., Puławski M., *Słownik handlowy angielsko-polski*, PWE, Warszawa 1991.

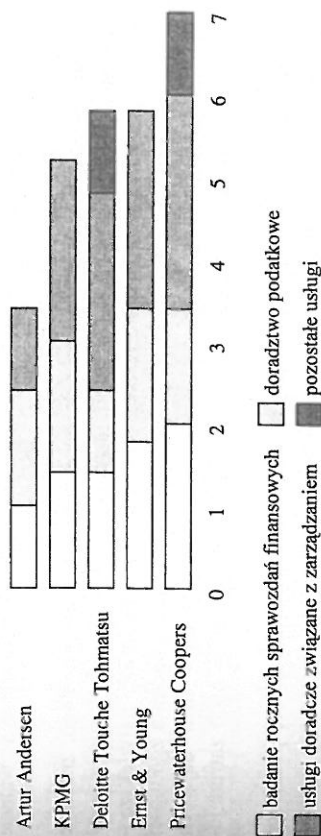
Wpływ regulacji ustawowych na zakres usług świadczonych przez biegłych rewidentów

Agnieszka Herdan*

1. Wstęp

Zmiany w gospodarce światowej w istotny sposób wpływają na zakres usług świadczonych przez biegłych rewidentów. Fuzje i przejęcia spółek, wycofywanie się z giełd (tzw. *going private*) sprawiają, że przychody uzyskiwane przez audytorów z tytułu badania sprawozdań finansowych uległy ograniczeniu. Dlatego poszukują oni innych obszarów swojej działalności takich, jak usługi doradcze czy konsultingowe. Jak pokazują badania (zobacz rysunek 1), te dodatkowe usługi stanowią istotny udział w przychodach firm audytorskich.

Rysunek 1. Struktura przychodów „wielkiej piątki” (mld USD)



Źródło: S. Surykowska, *Perspektywy rozwoju usług audytorskich w Polsce (I) – audyty* w: *Stanach Zjednoczonych*, Nasz Rynek Kapitałowy, 3/2002, s. 40.

* Dr Agnieszka Herdan, Katedra Rachunkowości Międzynarodowej, Wydział Zarządzania i Komunikacji Społecznej, Uniwersytet Jagielloński.

Transformacja polskiej gospodarki oraz zmiana regulacji prawnych sprawiły również, że liczba podmiotów, która musi obowiązkowo poddawać swoje sprawozdania badaniu przez biegłych rewidentów uległa zmianie. Znowelizowana ustawa o rachunkowości określa, że badaniu podlegają [16, art. 64]:

- 1) roczne skonsolidowane sprawozdania finansowe wszystkich grup kapitałowych (w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt. 44 ustawy o rachunkowości),
- 2) roczne sprawozdania finansowe kontynuujących działalność:
 - a) banków oraz zakładów ubezpieczeń,
 - b) jednostek działających na podstawie przepisów o publicznym obrocie papierami wartościowymi i funduszach powierniczych oraz przepisów o funduszach inwestycyjnych,
 - c) jednostek działających na podstawie przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych,
 - d) spółek akcyjnych,
 - e) pozostałych jednostek, które w poprzedzającym roku obrotowym, za który sporządzono sprawozdania finansowe, spełniły co najmniej dwa z następujących warunków:
 - ♦ średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty wyniosło co najmniej 50 osób,
 - ♦ suma aktywów bilansu na koniec roku obrotowego stanowiła równowartość w walucie polskiej co najmniej 2.500.000 EURO,
 - ♦ przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów oraz operacji finansowych za rok obrotowy stanowiły równowartość w walucie polskiej co najmniej 5.000.000 EURO.

To wskazanie, w porównaniu do poprzedniego stanu prawnego, znacznie ograniczyło liczbę podmiotów zobowiązanych poddać badaniu swoje sprawozdania finansowe. Obecnie rewizji podlegają tylko podmioty największe – przede wszystkim spółki akcyjne. Szacuje się, że wolne od badania zgodności ze standardami rachunkowości są obecnie sprawozdania firm dających ok. 70% produktu krajowego brutto, w których pracuje 67% osób zatrudnionych w kraju [17].

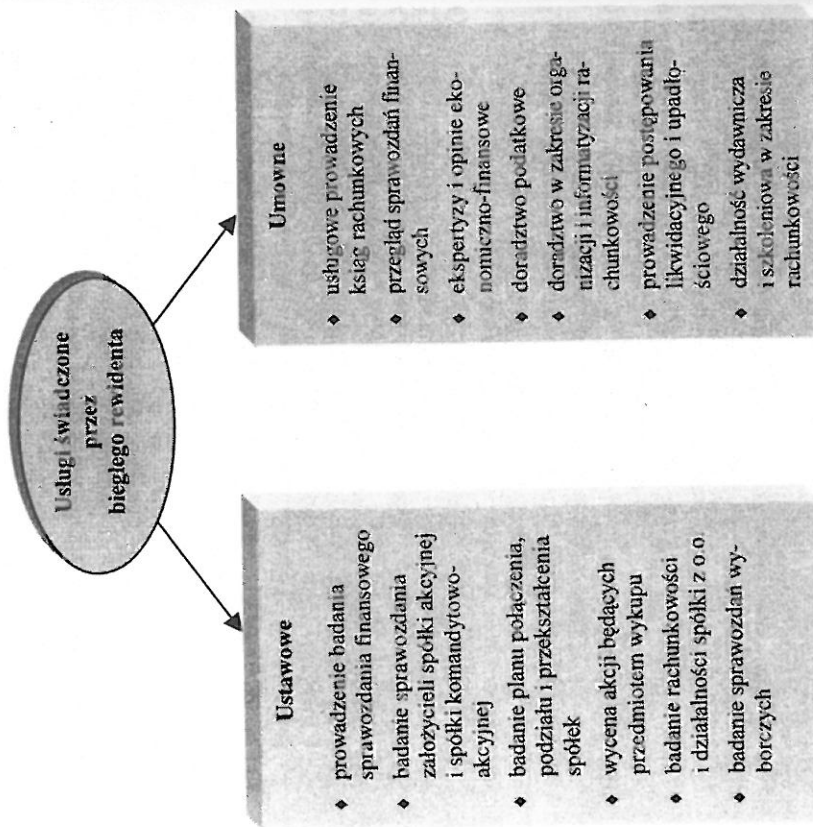
Ograniczenie to spowodowało, że biegli rewidentzi starają się poszerzyć zakres świadczonych usług i nie ograniczać się jedynie do corocznego badania sprawozdań finansowych. Możliwość taką daje im między innymi nowy Kodeks Spółek Handlowych.

2. Klasyfikacja usług świadczonych przez biegłych rewidentów

Zgodnie z obowiązującymi przepisami, biegli rewidentzi mogą świadczyć dodatkowe usługi na rzecz podmiotów gospodarczych. Biorąc pod uwagę osoby, które mogą świadczyć te usługi, możemy wyróżnić usługi świadczone [5, s. 21]:

- ❖ wyłączenie przez biegłych rewidentów, tzw. usługi poświadczające (atestacyjne),
 - ❖ zarówno przez biegłych rewidentów, jak i inne osoby.
- Do usług poświadczających należy zaliczyć [5, s. 21]:
 - 1) przegląd śródrocznych sprawozdań finansowych,
 - 2) opiniowanie ceny udziału w spółce z o.o.,
 - 3) wycena akcji w spółce akcyjnej,
 - 4) badanie rachunkowości oraz działalności spółki z o.o.,
 - 5) badanie założycieli spółki akcyjnej,
 - 6) badanie sprawozdań zarządu spółki akcyjnej sporządzonych w związku z:
 - ♦ zamiarem nabycia przez spółkę mienia od założyciela lub akcjonariusza,
 - ♦ zwykłym podwyższeniem kapitału zakładowego,
 - 7) badanie bilansu oraz rachunku zysków i strat spółki akcyjnej w związku z podwyższeniem kapitału zakładowego ze środków spółki,
 - 8) badanie wkładów niepieniężnych w związku z warunkowym podwyższeniem kapitału zakładowego w spółce akcyjnej,
 - 9) badanie planów połączeń, podziału lub przekształcenia spółki,
 - 10) badanie informacji finansowych i sprawozdań partii politycznych,
 - 11) badanie sprawozdań komitetów wyborczych uczestniczących w wyborach na Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej oraz do Sejmu i Senatu Rzeczypospolitej Polskiej.
- Usługi zaś, które mogą być świadczone zarówno przez biegłych rewidentów, jak i inne osoby, to między innymi prowadzenie ksiąg rachunkowych, doradztwo podatkowe, analizy finansowo-ekonomiczne itp.
- Ze względu na regulacje prawne, jakie towarzyszą niektórym usługom świadczonym przez biegłych rewidentów, można je podzielić na:
 - ❑ ustawowe – wynikające z uregulowań prawnych,
 - ❑ umowne – wynikające z umowy zawartej między stronami.
- Usługi te przedstawiono na schemacie 1.

Schemat 1. Klasyfikacja usług świadczonych przez biegłego rewidenta



Źródło: Opracowanie własne na podstawie J. Broll, *Status i ustawowe zadania biegłego rewidenta*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce Zarząd Główny, Warszawa 2001, s. 27-28.

Dalsze rozważania będą dotyczyły dodatkowych usług świadczonych przez biegłych rewidentów, które wynikają z regulacji ustawowych.

3. Badanie sprawozdania założycieli spółki

Zgodnie z regulacjami Kodeksu spółek handlowych, biegli rewidenty są uprawnieni do badania pisemnego sprawozdania założycieli spółek akcyjnych [13, art. 311 §1]. Konieczność taka występuje, gdy:

- ♦ w zakładanej spółce są przewidziane wkłady niepieniężne (przedmioty i prawa majątkowe)¹,
- ♦ spółka w organizacji nabywa mienie,
- ♦ spółka dokonuje zapłaty wynagrodzenia za usługi świadczone przy jej powstaniu.

Obowiązek sporządzenia pisemnego sprawozdania spoczywa na założycielach spółki akcyjnej. Sprawozdanie to powinno zawierać między innymi [1, s. 51]:

- 1) przedmiot wkładów niepieniężnych (co, w jakiej wartości) oraz zastosowaną metodę ich wyceny, liczbę i rodzaj wydawanych w zamian za nie akcji i innych tytułów uczestnictwa w dochodach lub w podziale majątku spółki;
- 2) wykaz mienia nabywanego przez spółkę przed zarejestrowaniem oraz wyśokość i sposób zapłaty,
- 3) wykaz usług, jakie były świadczone przy powstaniu spółki oraz wyśokość i sposób wynagrodzenia za nie,
- 4) wykaz osób, które wnoszą wkłady niepieniężne, zbywają spółce mienie lub otrzymują wynagrodzenie za usługi świadczone przy powstaniu spółki.

Założyciele powinni umotywować przeprowadzone transakcje, w tym także objęcie akcji za wkłady niepieniężne i wyśokość przyznanego wynagrodzenia lub zapłaty. Do sprawozdania powinny zostać dołączone odpowiednie dokumenty w oryginałach lub urzędowo poświadczonych odpisach.

¹ Można wyróżnić następujące rodzaje wkładów niepieniężnych:

- własność rzeczy ruchomych: materiałów, towarów, maszyn, urządzeń, linii technologicznych, środków transportu, itp. oraz nieruchomości, tj.: gruntów i znajdujących się na nich budynków, odrębnej własności lokali (mieszkalnych i użytkowych),
- prawo użytkowania wieczystego gruntów (stanowiących własność Skarbu Państwa czy gminy) oraz własności znajdujących się na tych gruntach budynków posiadawionych przez wieczystego użytkownika,
- ograniczone prawa rzeczowe w postaci służebności gruntowej obciążającej nieruchomości i spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu (mieszkalnego i użytkowego),
- prawa na dobrach niematerialnych mających wartość majątkową, zwłaszcza majątkowe prawa autorskie oraz niektóre rozwiązania techniczne,
- papiery wartościowe, zwłaszcza weksle, obligacje i akcje,
- udziały w spółce z o.o.,
- prawo do odpłatnego korzystania z rzeczy, tj. najem i dzierżawa (wkładem jest w gruncie rzeczy skapitalizowany czynsz najmu lub dzierżawy),
- wymagalne i możliwe do ścignięcia wierzytelności (pieniężne i niepieniężne).

Sprawozdanie niespełniające tych warunków – również kwalifikuje się do badania i nie może to stanowić podstawy do odmowy poddania sprawozdania badaniu przez biegłego rewidenta, może jednakże wpłynąć na negatywną ocenę sprawozdania [1, s. 51].

Sporządzenie sprawozdania oraz zlecenie jego badania jest obowiązkiem [13, 312 §1]. Powinno ono zostać poddane badaniu przez jednego lub kilku biegłych rewidentów. Biegły rewident jest wyznaczony imiennie przez sąd rejestrowy właściwy siedzibie badanej spółki spośród biegłych wpisanych do rejestru biegłych rewidentów². Wniosek o badanie może być także złożony przez przyszłych akcjonariuszy. Mogą oni wskazywać imiennie biegłego rewidenta lub kilku biegłych rewidentów, którzy mieliby przeprowadzić badanie. Ostateczna jednak decyzja wyboru biegłego należy do sądu rejestrowego, który przy wyborze kieruje się wartością aportu i złożonością jego oceny [1, s. 52].

Celem badania jest stwierdzenie jego prawdziwości i rzetelności oraz wydanie opinii, czy wartość wkładów niepieniężnych odpowiada co najmniej wartości nominalnej obejmowanych za nie akcji, bądź wyższej cenie emisyjnej akcji, oraz czy wysokość przyznanego wynagrodzenia lub zapłaty jest uzasadniona (13, 312 §1). Wynika to w głównej mierze z konieczności upewnienia się, że deklarowane wkłady niepieniężne rzeczywiście pokrywają kapitał zakładowy. Realna wartość przedmiotu wkładu powinna być równa co najmniej wartości deklarowanej. Tak więc zadaniem biegłego rewidenta jest sprawdzenie prawdziwości sprawozdania oraz zapewnienie rzetelnej wyceny przedmiotów i praw wnoszonych do spółki. Postępowanie to ma zapewnić ochronę akcjonariuszy spółki³, jak również jej wierzycieli i przyszłych kontrahentów.

Cel badania elementów sprawozdania założycieli spółki akcyjnej przedstawia tabela 1.

Tabela 1. Cel badania elementów sprawozdania założycieli spółki akcyjnej

Zakładanie spółki akcyjnej wkłady niepieniężne	Cel badania
Spółka w organizacji – nabycie mienia	Prawdziwość i rzetelność sprawozdania, prawdziwość zastosowanej metody wyceny wkładów niepieniężnych.
Spółka dokonuje zapłaty wynagrodzenia za usługi świadczonej przy jej powstaniu	Zgodność z przepisami o kontroli wkładów niepieniężnych. Prawidłowość wyceny nabywanych przedmiotów, adekwatność wynagrodzenia przyznanego założycielom spółki.

Źródło: Opracowanie własne.

Należy pamiętać, że zadaniem biegłego rewidenta nie jest wypowiadanie się co do zasadności wnoszonego aportu, jego użyteczności, ani możliwości prowadzenia zakładanej działalności gospodarczej w odniesieniu do wysokości kapitału zakładowego i sposobu jego pokrycia. Nie jest również jego zadaniem wycena aportu, ani przedmiotów nabytych dla spółki. Ma on natomiast ocenić, na podstawie otrzymanego sprawozdania i dołączonej do niego dokumentacji, czy:

- ♦ wkład niepieniężny posiada wartość rynkową i podana w sprawozdaniu wartość może stanowić rzeczywistą jego wartość,
- ♦ czy przyjęta metoda wyceny ma wiarygodne podstawy w przedłożonej dokumentacji.

Biegły rewident powinien więc ocenić zastosowaną metodę wyceny i o tej wycenie wyrazić swoją opinię, a jeżeli nie jest to możliwe, powinien ocenić kryteria, na podstawie których założyciele ustalili cenę aportu. Jest to szczególnie istotne w sytuacji, gdy przedmiotem aportu lub nabycia jest rzecz używana lub inne prawo majątkowe, np. know-how, nie mające ustalonej ceny rynkowej⁴. Ma to stanowić ochronę pozostałych akcjonariuszy, nabywających akcje, przede wszystkim przed nieuczciwą, zawyżoną wyceną aportu przez wnoszącego akcjonariusza.

W swojej opinii biegły rewident może stwierdzić, że wycena została dokonana prawidłowo, albo że wartość aportu jest zawyżona lub zaniżona. Wyrażenie takiej opinii nie powoduje automatycznie, z mocy prawa, jakiegokolwiek konsekwencji. Opinia biegłych powinna wpływać przede wszystkim na decyzję

⁴ Znane są wypadki usiłowania wniesienia w postaci aportu zużytych urządzeń i maszyn przedstawiających wartość złomową.

² Sady rejestrowe powinny dysponować listą biegłych rewidentów (podmiotów uprawnionych) z danego terenu, odpowiadającego właściwości tego sądu.

³ Często zdarza się, że akcje obejmuje znaczna liczba drobnych akcjonariuszy, którzy nie są w stanie skontrolować poczynąń założycieli, jak również ocenić wartości rynkowej wnoszonych wkładów niepieniężnych.

akcjonariuszy co do przystąpienia do spółki lub zaniechania tego zamiaru. Ma to szczególnie istotne znaczenie w sytuacji, gdy wartość wkładów niepieniężnych została zawyżona⁵; natomiast wycena aportu niższa od rzeczywistej jego wartości nie szkodzi pozostałym akcjonariuszom.

Podobny cel przyswiera obowiązkowi sporządzania i poddania badaniu sprawozdani dotyczącego mienia nabytego przez założycieli przed zarejestrowaniem spółki. Zadaniem biegłego rewidenta jest wyeliminowanie:

- ❖ obchodzenia przepisów o kontroli wkładów niepieniężnych,
- ❖ zawyżania ceny nabywanych przedmiotów,
- ❖ nabywania przedmiotów bezwartościowych.

Biegły ma również obowiązek wypowiedzieć się, czy wysokość wynagrodzenia, jakie przyznali sobie założyciele spółki za usługi świadczone przy jej powstaniu, jest odpowiednia do ich wkładu pracy. O przyznaniu wynagrodzenia decydują sami założyciele już przy układaniu statutu spółki⁶. Wynagrodzenie to powinno [1, s. 56]:

- ♦ odpowiadać racjonalnie ustalanemu nakładowi pracy,
- ♦ uwzględniać potrzebne kwalifikacje,
- ♦ odzwierciedlać efektywność samej koncepcji podjęcia określonej działalności w formie zakładanej spółki akcyjnej z odpowiednim kapitałem.

Wysokość wynagrodzenia nie może być kształtowana dowolnie; nie może ona przewyższać zwykłego wynagrodzenia przyjętego w obrocie [1, s. 54]. Zapłać wynagrodzenia założycielom spółki może przyjąć formę gotówki lub innych świadczeń [13, art. 355 § 1]. Świadczenia te mogą być wydawane najwyżej na okres dziesięciu lat od chwili zarejestrowania spółki i dają prawo uczestnictwa w podziale zysku spółki w granicach ustalonych przez statut, po uprzednim odliczeniu na rzecz akcjonariuszy określonej w statucie minimalnej dywidendy [13, art. 355 § 3].

Biegły rewident ma prawo zażądać od założycieli złożenia na piśmie dodatkowych wyjaśnień lub dokumentów. Odmowa ich przedstawienia powinna znaleźć odzwierciedlenie w opinii. Biegły rewident musi żądanie złożyć w formie pisemnej.

Opinia o sprawozdaniu założycieli spółki akcyjnej powinna zawierać⁷ [1, s. 54-55]:

- ⇒ tytuł (opinia biegłego rewidenta) i nazwę jednostki, której dotyczy badanie,
- ⇒ określenie podstaw prawnych badania,

⁵ Na przykład zużyte w znacznej części maszyny i urządzenia wyceniono jak nowe.

⁶ W praktyce w spółkach o małym kapitale założyciele najczęściej nie przyznają sobie takiego wynagrodzenia.

⁷ Ani Kodeks spółek handlowych, ani normy wykonywania zawodu biegłego rewidenta, nie precyzują, w jaki sposób powinna wyglądać opinia o sprawozdaniu założycieli spółki akcyjnej.

⇒ wstęp, służący identyfikacji przedmiotu i kryteriów badania (co, na podstawie czego, w stosunku do czego),

⇒ określenie zasad i zakresu badania,

⇒ krótki opis wykonanych czynności i ich wyników szczegółowych,

⇒ opinię właściwą, zawierającą zarówno kryteria oceny, jak i wyniki badania, nazwę podmiotu uprawnionego,

⇒ własnoręczne podpisy: osoby reprezentującej podmiot uprawniony i biegłego rewidenta przeprowadzającego badanie,

⇒ miejsce siedziby podmiotu uprawnionego,

⇒ datę wydania opinii.

Szczegółowość opinii zależy od wartości i ilości składników aportu, złożoności ich wyceny i innych okoliczności, których ujawnienie w opinii jest konieczne.

Biegły rewident sporządza opinię w dwóch egzemplarzach i składa wraz ze sprawozdaniem założycieli we właściwym sądzie rejestrowym. Sąd wydaje jeden poświadczony przez siebie egzemplarz opinii założycielom spółki. Założyciele mają obowiązek zapoznać przyszłych akcjonariuszy z tą opinią oraz ogłosić zmianę o złożeniu opinii przez biegłego rewidenta w sądzie rejestrowym przed dniem jej zarejestrowania.

W przypadku pojawienia się rozbieżności zdań między założycielami a biegłym rewidentem, spór rozstrzyga sąd rejestrowy na wniosek założycieli. Jeżeli sąd uzna to za zasadne, może wyznaczyć nowego biegłego rewidenta. Postanowienie sądu jest ostateczne i nie przysługuje od niego odwołanie.

Wynagrodzenie biegłego za sporządzenie opinii określa sąd rejestrowy. Zatwierdza on również rachunek jego wydatków. Wpłata jest dokonywana przez spółkę. W razie nie wywiązania się spółki z tego zobowiązania sąd rejestrowy ściąga ją w trybie przewidzianym dla egzekucji opłat sądowych.

Na biegłym rewidentie spoczywa również obowiązek badania sprawozdania założycieli spółki komandytowo-akcyjnej [13, art. 126 § 1, pkt 2]. Obowiązkiem założycieli tej formy spółki jest sporządzenie sprawozdania i wystąpienie do sądu rejestrowego z wnioskiem o wyznaczenie biegłego rewidenta.

Przy badaniu sprawozdania spółki niezbędne jest jednak uwzględnienie specyfiki komandytowo-akcyjnej. Jest to spółka osobowa, o charakterze hybridnym. Łączy w sobie cechy spółki osobowej (spółki komandytowej) i spółki kapitałowej (spółki akcyjnej). Jej minimalny kapitał zakładowy wynosi 50.000 zł i jest wnoszony przez dwie kategorie wspólników: komplementariuszy i akcjonariuszy. Komplementariusze mogą wносить każdy rodzaj wkładu, o którym była mowa wcześniej, a także własną pracę (usługi). Wkład ten może być wniesiony do spółki bądź to na kapitał zakładowy, bądź na inne fundusze (np. na fundusz rezerwowy, czy zapasowy), w zależności od tego, jak stanowi statut spółki. Akcjonariusze natomiast wnoszą wkład w zamian za objęte akcje, pokrywający

kapitał zakładowy. Sprawozdanie założycieli spółki powinno więc objąć wkłady jednej i drugiej kategorii wspólników, jeżeli są dokonywane na kapitał zakładowy.

Proces badania sprawozdania założycieli spółki komandytowo-akcyjnej jest analogiczny jak w przypadku spółki akcyjnej.

4. Połączenie, podział, przekształcenie spółki

Warunkiem przeprowadzenia procesu połączenia, podziału lub przekształcenia jest między innymi sporządzenie planu przedsięwzięcia wraz z załącznikami, oraz poddanie go badaniu przez biegłego rewidenta w zakresie poprawności i rzetelności [13, art. 502 § 1, art. 520 § 1 i art. 537 § 1]. Plany połączenia, podziału czy przekształcenia są sporządzane w formie pisemnej przez zarządy zainteresowanych spółek i zatwierdzone przez zgromadzenia tych spółek. Plany powinny zawierać co najmniej dane wymienione w art. 499 K.s.h., a w szczególności stosunek wymiany udziałów lub akcji spółki przejmowanej, albo łączących się spółek na akcje udziały spółki przejmującej bądź nowo zawiązanej oraz wysokość ewentualnych dopłat. Ponadto w załączniku powinny się znaleźć:

- ❖ ustalenie o określony dzień wartości majątku łączących się spółek,
 - ❖ oświadczenie o stanie księgowym spółki, sporządzone przy wykorzystaniu tych samych metod i w takim samym układzie jak ostatni bilans roczny⁸.
- Zarząd przedstawia plan właściwemu sądowi według siedziby spółki, wraz z wnioskiem o wyznaczenie biegłego. W uzasadnionych wypadkach sąd może wyznaczyć dwóch lub większą liczbę biegłych. Wnioskodawcy mogą wskazać we wniosku zarówno nazwisko biegłego, jak i prośbę o wyznaczenie kilku biegłych. Decyzja w obu sprawach należy jednak do sądu.

Właściwy sąd rejestrowy wyznacza biegłego, a w uzasadnionych przypadkach może wyznaczyć dwóch lub większą liczbę biegłych [13, art. 502 § 2]. Ponieważ procesy łączenia się, połączenia, podziału i restrukturyzacji spółek charakteryzują się dużą złożonością, może się okazać, że jeden biegły nie będzie w stanie wykonać rzetelnie wszystkich obowiązków związanych z badaniem poprawności i rzetelności planu podziału⁹. Konieczność wyznaczenia większej liczby biegłych może również wynikać z dużej liczby łączących się spółek¹⁰.

⁸ Oświadczenie takie jest przewidziane w razie łączenia (art. 499 § 2 K.s.h.) i podziału (art. 534 § 2 K.s.h.) spółek.

⁹ W niektórych przypadkach w badaniu powinni uczestniczyć biegli z innych dziedzin, np. rzeczoznawcy majątkowi.

¹⁰ W sytuacji gdy spółką przejmującą lub nowo zawiązana jest spółka akcyjna lub gdy jedną z łączących się spółek jest spółka komandytowo-akcyjna, plan połączenia musi być również podany badaniu przez biegłego rewidenta.

W terminie określonym przez sąd, nie przekraczającym jednak dwóch miesięcy od dnia jego wyznaczenia, biegły rewident sporządza szczegółową pisemną opinię i składa ją wraz z planem połączenia sądowi rejestrowemu oraz zarządom łączących się spółek. Opinia biegłego powinna jednoznacznie określać zakres jego badania i opiniowane. Powinien on ograniczyć się tylko do księgowych metod wyceny majątków spółek w celu ustalenia paritetu wymiany akcji/udziałów. Podstawowe stwierdzenia, jakie powinna zawierać opinia, przedstawiono w tabeli 2.

Na pisemne żądanie biegłego, zarządy łączących się spółek mają obowiązek przedłożyć mu dodatkowe wyjaśnienia lub dokumenty [5, s. 109].

Dokumentacja badania, oprócz kopii opinii, powinna zawierać co najmniej [5, s. 115]:

- 1) postanowienie sądu rejestrowego, w którym podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych lub biegły rewident został wyznaczony do zbadania planu połączenia/podziału/przekształcenia spółek,
- 2) oświadczenie podmiotu uprawnionego oraz biegłego rewidenta przeprowadzającego badanie o ich niezależności w stosunku do spółki, której plan jest przedmiotem badania (w rozumieniu art. 66ustawy o rachunkowości),
- 3) kopię planu przekształcenia spółki wraz z załącznikami,
- 4) plan badania planu połączenia, podziału, restrukturyzacji spółki, dane liczbowe uzyskane od sądu i od spółki, które mogą mieć np. postać:
 - ❑ elementów ksiąg rachunkowych,
 - ❑ zestawień danych,
 - ❑ kopii dowodów księgowych i innych dokumentów,
- 6) dokumenty dotyczące struktury własności kapitału, posiadanych przez spółkę praw własności, zaciągniętych zobowiązań, w tym zobowiązań warunkowych itp.,
- 7) korespondencję przekazywaną przez biegłego rewidenta sądowi rejestrowemu i spółce,
- 8) korespondencję otrzymywaną od sądu rejestrowego i spółki, a w tym zwłaszcza niezbędne do wykonania usługi wyjaśnienia zarządu spółki i wspólników,
- 9) oświadczenia osób, od których pochodzą dane liczbowe, o ich kompletności i rzetelności,
- 10) sporządzone przez biegłego rewidenta zestawienia danych, wyliczenia i analizy, mające związek z informacjami finansowymi zamieszczonymi w planie i w załącznikach,
- 11) dokumenty uzasadniające szczególne trudności związane z wyceną udziałów lub akcji łączących/dzielonych spółek,
- 12) inne dokumenty uzasadniające stwierdzenia zawarte w szczegółowej opinii biegłego rewidenta.

Tabela 2. Badanie planu połączenia, podziału i przekształcenia spółek

Niezbędne elementy planu	Łączenie	Przekształcenie	Podział
	<ul style="list-style-type: none"> oświadczenie zawierające informacje o stanie księgowym spółki, sporządzone przy wykorzystaniu tych samych metod i w tym samym układzie jak ostatni bilans roczny, nie jest konieczne przedstawienie nowej inwentaryzacji, wartości wykazane w ostatnim bilansie powinny być zamieszczone tylko w przypadku, gdy jest to konieczne dla odzwierciedlenia zmian w zapisach księgowych 	<ul style="list-style-type: none"> sprawozdanie finansowe sporządzone dla celów przekształcenia przy zastosowaniu takich samych metod i w tym samym układzie jak ostatnie roczne sprawozdanie finansowe 	<ul style="list-style-type: none"> oświadczenie zawierające informacje o stanie księgowym spółki sporządzone przy wykorzystaniu tych samych metod i w tym samym układzie jak ostatni bilans roczny, nie jest konieczne przedstawienie nowej inwentaryzacji wartości wykazane w ostatnim bilansie powinny być zamieszczone tylko w przypadku, gdy jest to konieczne dla odzwierciedlenia zmian w zapisach księgowych
Cel badania	<ul style="list-style-type: none"> badanie poprawności i rzetelności stwierdzenie, czy stosunek wymiany udziałów lub akcji został ustalony należyście, wskazanie metody lub metod użytych dla określenia proponowanego w planie połączenia stosunku wymiany udziałów lub akcji wraz z oceną zasadności ich zastosowania, wskazanie szczególnych trudności związanych z wyceną udziałów lub akcji łączących się spółek 	<ul style="list-style-type: none"> badanie poprawności i rzetelności stwierdzenie, czy stosunek wymiany udziałów lub akcji został ustalony należyście, wskazanie metody lub metod użytych dla określenia proponowanego w planie podziału stosunku wymiany udziałów lub akcji wraz z oceną zasadności ich zastosowania, wskazanie szczególnych trudności związanych z wyceną udziałów lub akcji dzielących się spółek 	<ul style="list-style-type: none"> badanie poprawności i rzetelności stwierdzenie, czy stosunek wymiany udziałów lub akcji został ustalony należyście, wskazanie metody lub metod użytych dla określenia proponowanego w planie podziału stosunku wymiany udziałów lub akcji wraz z oceną zasadności ich zastosowania, wskazanie szczególnych trudności związanych z wyceną udziałów lub akcji dzielących się spółek

Źródło: Opracowanie własne.

Wynagrodzenie za pracę biegłego określa, jak wspomniano, sąd rejestrowy, on także zatwierdza rachunki wydatków przedstawione przez biegłego rewidenta. Spółki łączące się mają obowiązek uregulowania tych płatności w ciągu dwóch tygodni.

5. Wycena akcji/udziałów przeznaczonych do wykupu

Kodeks spółek handlowych nakłada obowiązek dokonania przez biegłego wyceny akcji przeznaczonych do wykupu, w sytuacji gdy spółka zamierza istotnie zmienić przedmiot swojej działalności [13, art. 417, § 1]. Dotyczy to wykupu akcji akcjonariuszy, którzy na Walnym Zgromadzeniu głosowali przeciwko uchwale o istotnej zmianie przedmiotu działalności spółki. Do podjęcia takiej uchwały jest wymagana większość dwóch trzecich głosów [13, art. 416 § 1]¹¹. Skuteczność takiej uchwały zależy od wykupienia akcji tych akcjonariuszy, którzy nie zgadzają się na taką zmianę. Akcjonariusze obecni na walnym zgromadzeniu, którzy głosowali przeciw uchwale, mogą w terminie dwóch dni od dnia walnego zgromadzenia, a nieobecni - w terminie miesiąca od dnia ogłoszenia uchwały, złożyć w spółce swoje akcje lub dowody ich złożenia do rozporządzenia spółki; w przeciwnym przypadku akcjonariusze ci są uważani za zgadzających się na zmianę.

W przypadku gdy akcje są przedmiotem obrotu giełdowego, są wyceniane według przeciętnego kursu z ostatnich trzech miesięcy przed powzięciem uchwały, jeśli zaś akcje nie są notowane na rynku regulowanym - po cenie ustalonej przez biegłego rewidenta. Biegły rewident jest wybierany przez walne zgromadzenie. Jeżeli akcjonariusze nie wybiorą biegłego na tym samym walnym zgromadzeniu, zarząd zwraca się w terminie tygodnia od dnia walnego zgromadzenia do sądu rejestrowego o wyznaczenie biegłego, który dokona wyceny akcji będących przedmiotem wykupu. Wykupu akcji dokonuje się za pośrednictwem zarządu.

Zadaniem biegłego jest sporządzenie opinii o:

- cenie nabycia udziałów [13, art. 182, art. 185], lub
- cenie nabycia akcji [13, art. 417 §1]).

Opinia ceny akcji/udziałów powinna być oparta na podstawie danych bilansu, a odstępstwo jest możliwe jedynie w przypadku postanowienia sądu rejestrowego [5, s. 82]. W opinii należy zamieścić między innymi opis metod ustalania wartości aktywów, wartości aktywów netto, liczbę jednostek uczestnictwa, wartość jednej jednostki udziału/akcji.

¹¹ Statut może przewidywać zmianę przedmiotu działalności spółki bez konieczności wykupu, jeżeli uchwała będzie powzięta większością dwóch trzecich głosów w obecności osób reprezentujących co najmniej połowę kapitału zakładowego. Ustawa z dnia 15 września 2002 r. - Kodeks Spółek Handlowych, art. 417 § 4.

Biegły sporządza opinie w dwóch egzemplarzach, które składa:

- ♦ bezpośrednio zarządowi, jeżeli został powołany przez walne zgromadzenie,
- ♦ sądowi wtedy gdy został przez niego powołany, a sąd jeden z egzemplarzy przekazuje zarządowi spółki.

W przypadku pojawienia się różnicy zdań między biegłym rewidentem a spółką lub akcjonariuszami w odniesieniu do dokonanej wyceny, instytucją rozstrzygającą jest sąd rejestrowy na wniosek spółki lub akcjonariuszy. Sąd może oddalić wniosek lub wyznaczyć nowego biegłego, jeżeli uzna to za uzasadnione. Od postanowienia sądu nie ma odwołania.

Jeżeli biegły został powołany przez zarząd spółki, to należne mu wynagrodzenie jest wypłacane na podstawie sporządzonej umowy zawartej przez biegłego ze spółką. W sytuacji gdy został on powołany przez sąd, wynagrodzenie ustala sąd, zaś obowiązek jego zapłaty ciąży na spółce.

6. Badanie rachunkowości i działalności spółki z o.o.

Wspólnikowi spółki z o.o. przysługuje prawo kontroli działalności spółki. Może on indywidualnie lub wraz z upoważnioną przez siebie osobą przeglądać w każdym czasie księgi i dokumenty spółki, sporządzać bilans dla swego użytku lub żądać wyjaśnień od zarządu [13, art. 417 § 1, art. 212]. Zarząd spółki może odmówić współpracownicy wyjaśnień oraz udostępnienia do wglądu ksiąg i dokumentów spółki, jeżeli powstaje uzasadniona obawa, że wspólnik wykorzysta je w celach sprzecznych z interesem spółki i przez to wyrządzi spółce znaczną szkodę. W takim przypadku wspólnik może żądać rozstrzygnięcia sprawy uchwałą wspólników. Uchwała powinna być podjęta w terminie miesiąca od dnia zgłoszenia żądania.

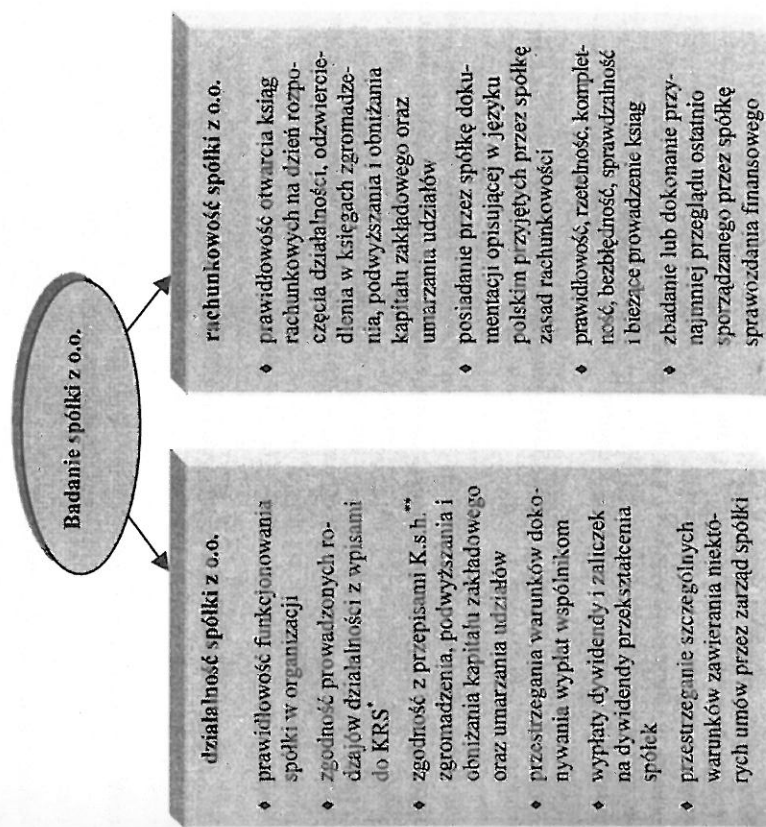
Wspólnik może również złożyć wniosek do sądu rejestrowego o zobowiązanie zarządu do udzielenia wyjaśnień lub udostępnienia do wglądu dokumentów bądź ksiąg spółki. Wniosek składa się w terminie siedmiu dni od dnia otrzymania zawiadomienia o uchwale lub od upływu wyżej podanego miesięcznego terminu w przypadku niepowzięcia uchwały wspólników w tym terminie¹². Na żądanie wspólnika lub wspólników reprezentujących co najmniej jedną część siatki kapitału zakładowego, sąd rejestrowy może po wezwaniu zarządu spółki do złożenia oświadczenia wyznaczyć podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych w celu zbadania rachunkowości i działalności spółki¹³. Sąd wyznacza podmiot uprawniony stosownym postanowieniem, ten z kolei wyznacza do wykonania tej czynności biegłego rewidenta.

¹² Umowa spółki może wyłączyć lub ograniczyć indywidualną kontrolę wspólników tylko w przypadku ustanowienia rady nadzorczej lub komisji rewizyjnej.

¹³ Wynika to z sytuacji konfliktowej w spółce i podejrzenia o wyrządzające szkodę nieprawidłowości w działalności zarządu oraz o nadużycia dokonane lub dokonywane przez zarząd.

Zakres badania powinien określić sąd rejestrowy. Może on wynikać z treści żądania wspólnika skierowanego do sądu, lub ze wskazówek, jakie biegły uzyskuje od członków organów spółki w trakcie udzielania przez nich wyjaśnień [5, s. 84]. Badanie polega na stwierdzeniu, czy w prowadzonej działalności spółka działa zgodnie z przepisami prawa, czy też w jakikolwiek sposób je narusza. Badanie to może obejmować wszystkie, bądź tylko niektóre z aspektów¹⁴ przedstawionych na schemacie 2.

Schemat 1. Klasyfikacja usług świadczonych przez biegłego rewidenta



- ♦ Krajowy Rejestr Sądowy,
- ♦ Kodeks spółek handlowych

Źródło: Opracowanie własne na podstawie A. Kwasiborski, *Inne usługi...*, op. cit., s. 84.

¹⁴ Szerzej na ten temat zobacz: A. Kwasiborski, *Inne usługi...*, op. cit.

Członkowie organów spółki są zobowiązani udzielać biegłemu rewidentowi żądanych wyjaśnień oraz pozwolić mu na przeglądanie ksiąg i dokumentów spółki, badanie stanu kasy oraz dokonanie inwentaryzacji składników aktywów i pasywów spółki, a także udzielać mu w tym celu potrzebnej pomocy. Obowiązkiem biegłego jest sporządzenie sprawozdania. Biegły składa je sądowi rejestrowemu, który przesyła jego odpis żądającemu zbadania rachunkowości oraz działalności spółki, zarządowi i radzie nadzorczej lub komisji rewizyjnej.

Sprawozdanie powinno zawierać:

- ☐ identyfikację spółki z o.o.,
- ☐ identyfikację spółki podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych,
- ☐ identyfikację spółki biegłego rewidenta,
- ☐ omówienie wszystkich zagadnień wymienionych w postanowieniu sądu rejestrowego,
- ☐ elementy poświadczające,
- ☐ stwierdzenie, czy we wskazanym zakresie spółka działała z poszanowaniem prawa i postanowień spółki.

Za wykonanie tych usług biegłemu przysługuje wynagrodzenie, które określa sąd rejestrowy. Koszty badania rachunkowości i działalności spółki ponosi żądający. W związku z tym żądający wpłaca – na wezwanie sądu – stosowną zaliczkę. Wynagrodzenie przysługujące i wypłaca sąd. Jeżeli badanie wykaże nadużycie, niekorzystne dla spółki działanie lub rażące naruszenie prawa bądź umowy spółki, żądający badania ma prawo domagać się od spółki zwrotu kosztów przeprowadzonego badania.

7. Badanie sprawozdania wyborczego

Zgodnie z przepisami ustawy o partiach politycznych [14, art. 34], partie te mają obowiązek sporządzenia informacji finansowej za każdy rok kalendarzowy. W sprawozdaniu powinny znaleźć się informacje o otrzymanych subwencjach oraz poniesionych wydatkach z tych subwencji, jak również o źródłach pozyskania środków finansowych [14, art. 38]. Partie polityczne mają obowiązek złożenia tych sprawozdań wraz z opinią i raportem biegłego rewidenta do Państwowej Komisji Wyborczej do dnia 31 marca następnego roku za miniony rok kalendarzowy.

Biegłego rewidenta do badania informacji finansowych partii politycznych wyznacza Państwowa Komisja Wyborcza, zaś koszty przeprowadzenia badania są ponoszone przez partie polityczne. Celem badań jest ustalenie zgodności przedstawionych danych liczbowych z danymi wynikającymi z ksiąg rachunko-

wych partii i dokumentów, jak również stwierdzenie legalności gromadze środków finansowych i ich wydatkowania oraz wskazanie i liczbowe określenie stwierdzonych nieprawidłowości [5, s. 124].

Należy pamiętać, że partie polityczne prowadzą księgi rachunkowe na podstawie ustawy o rachunkowości, z uwzględnieniem Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie szczególnych zasad rachunkowości dla niektórych jednostek nie prowadzących działalności gospodarczej [6].

Ustawowym obowiązkiem biegłych jest również przeprowadzenie badania tzw. sprawozdań wyborczych składanych przez pełnomocników finansowych komitetów wyborczych Państwowej Komisji Wyborczej, w związku z wyborami na Prezydenta RP oraz posłów do Sejmu RP i Senatorów do natu.

Sprawozdanie wyborcze komitetów powinno zawierać informacje o przychodach, wydatkach i zobowiązaniach finansowych komitetu, w tym o uzyskanych kredytach bankowych i warunkach ich uzyskania [15, art. 87 [12, art. 120]. Komitety prowadzą rachunkowość na zasadach określonych odrębnymi przepisami dotyczącymi jednostek nieprowadzących działalności gospodarczej. Do wydatków komitetu wyborczego wlicza się wartość darowizn niepieniężnych pozyskanych przez komitet wyborczy oraz świadczeń niepieniężnych oraz świadczeń na rzecz komitetu wyborczego usług podaje się w sprawozdaniu wyborczym w wysokości możliwych do uzyskania cen ich sprzedaży netto, nie wyższych od cen nabycia lub kosztów w tworzenia, pomniejszonych o odpisy amortyzacji. Nie podlegają jednak mu przepisy nieodpłatne usługi polegające na rozpowszechnianiu plakatów i ulotek wyborczych przez podmioty inne niż przedsiębiorcy. Wydatki komitetów wyborczych są limitowane, a wysokość tych limitów jest przeżywana podmiotom uprawnionym do badania przez Państwową Komisję Wyborczą [5, s. 129].

Środki finansowe komitetu są gromadzone na koncie bankowym, z którego środki pochodzące od osób prawnych¹⁵ oraz od anonimowych ofiarodawców ze zbiorów publicznych są gromadzone na osobnych subkontach komitetu.

Wzór sprawozdania wyborczego, jak również szczegółowy zakres zarysowany w nim informacji, wykaz rodzajów dokumentów, jakie należy załączyć do sprawozdania, tak aby umożliwić weryfikację podanych w sprawozdaniu informacji, określa w drodze rozporządzenia minister właściwy do spraw finansów publicznych, po zasięgnięciu opinii Państwowej Komisji Wyborczej [7], [8].

¹⁵ Z wyłączeniem partii politycznych w przypadku wyborów prezydenckich.

Sprawozdanie podlega badaniu przez biegłego rewidenta pod względem rzetelności i wiarygodności, czyli zgodności przedstawionych w sprawozdaniu danych liczbowych z danymi wynikającymi z ksiąg rachunkowych partii oraz dokumentów stanowiących ich podstawę, jak też kompletności dokumentów załączonych do sprawozdania.

Biegłego rewidenta wybiera Państwowa Komisja Wyborcza spośród kandydatów zgłoszonych przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów¹⁶, w liczbie uzgodnionej z Państwową Komisją Wyborczą. Badanie musi być przeprowadzone w okresie do trzech miesięcy od dnia wyborów, gdyż pełnomocnik finansowy musi w terminie 3 miesięcy od dnia wyborów przedłożyć Państwowej Komisji Wyborczej sprawozdanie wyborcze wraz z opinią biegłego rewidenta i raportem¹⁷.

Z przeprowadzonego badania biegły sporządza raport i opinię. Koszty zatrudnienia biegłego rewidenta są pokrywane z budżetu państwa w części 19: Budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe.

Biegły rewident, po zbadaniu sprawozdania i sporządzeniu opinii o nim, doręcza ją pełnomocnikowi finansowemu. Pełnomocnik ma prawo ustosunkować się do ewentualnych krytycznych uwag i ocen zawartych w opinii. Sprawozdanie wraz z opinią i raportem biegłego są składane Państwowej Komisji Wyborczej przez pełnomocnika finansowego komitetu wyborczego do 3 miesięcy od dnia wyborów.

Opinia biegłego rewidenta jest jednym z podstawowych dokumentów, na podstawie których Państwowa Komisja Wyborcza podejmuje decyzję co do przyjęcia lub odrzucenia sprawozdania. Od postanowienia Komisji odrzucającej sprawozdanie, pełnomocnikowi finansowemu komitetu służy w terminie 7 dni od doręczenia postanowienia prawo wniesienia skargi do Sądu Najwyższego. Orzeczenie Sądu Najwyższego jest ostateczne i nie przysługuje już procedura odwoławcza. Sprawozdanie wyborcze komitetu, Państwowa Komisja Wyborcza ogłasza w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej *Monitor Polski* w terminie 7 dni od dnia złożenia go Państwowej Komisji Wyborczej.

¹⁶ Żadne przepisy praw nie określają kryteriów wyboru kandydatów do wykonania tej czynności. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów ustala więc we własnym zakresie podmioty uprawnione do wykonywania tej czynności, kierując się m.in. doniosłością i znaczeniem tego zadania.

¹⁷ Szerzej na ten temat: A. Kwasiborski [5], oraz J. Brol [1].

7. Podsumowanie

Podstawowym zadaniem audytorów jest rewizja finansowa sprawozdań finansowych. Zakres świadczonych przez nich usług nie ogranicza się tylko do tego typu działań. Zmniejszająca się liczba podmiotów objętych obowiązkiem badania sprawia, że poszukują oni nowych możliwości. Niektóre z nich zasterwowane tylko dla biegłych rewidentów takie, jak przegląd środków nych sprawozdań finansowych czy opiniowanie ceny udziału w spółce z o.o. Inne są dostępne również dla osób nie będących biegłymi rewidentami np. prowadzenie ksiąg rachunkowych czy sporządzanie analiz finansowo-ekonomicznych.

Tabela 3. Charakterystyka niektórych usług dodatkowych świadczonych przez biegłych rewidentów

Usługa	Uregulowanie prawne	Wybór biegłego	Cel usługi	Efekt pracy
Badanie sprawozdania z działalności spółki akcyjnej i spółki komandytowo-akcyjnej	K.s.h. art. 312	Sąd rejestrowy	Prawdziwość i rzetelność wyceny wartości wkładów niepieniężnych oraz mienia nabywanego przed zarejestrowaniem spółki, prawidłowość wysokości przyznanego wynagrodzenia założycielom spółki	Szczegółowa opinia
Badanie planu połączenia, podziału i przekształcenia spółek	K.s.h. art. 502, art. 520, art. 537, art. 559	Sąd rejestrowy	Prawidłowość stosunku wymiany udziałów lub akcji, wskazanie metody lub metod użytych dla określenia proponowanego w planie połączenia, stosunku wymiany oraz ocena zasadności ich zastosowania, wskazanie szczególnych trudności związanych z wyceną udziałów lub akcji łączących się spółek	Szczegółowa opinia
Wycena akcji/udziałów będących przedmiotem wykupu	K.s.h. art. 182, art. 185, art. 417 § 1, art. 321	Walne zgromadzenie Sąd rejestrowy	Wyceny akcji będących przedmiotem wykupu	Sprawozdanie

Badanie rachunkowości i działalności spółki z o.o.	K.s.h. art. 223, Sąd rejestrowy art. 225	Zgodność prowadzenia działalności z przepisami prawa	Szczegółowa opinia
Badanie sprawozdań partii politycznych	Ustawa o p.p., art. 34	Państwo- wa Kom- sja Wy- borcza	Zgodność danych liczbowych przedstawionych w sprawozdaniu
Badanie sprawozdań wyborczych	Ustawa o p.p., art. 34	Państwo- wa Kom- sja Wy- borcza	Rzetelność i wiarygodność sprawozdania wyborczego
			Opinia i raport

Skróty:

- K.s.h.
- Ustawa z dnia 13 października 1994 r., Kodeks spółek handlowych, Dz.U. nr 31/2002, poz. 359.
 - Ustawa o p.p.
 - Ustawa z dnia 27 czerwca 2001 r. o partiach politycznych, Dz.U. nr 79/2001, poz. 857.
 - P.o.p.o.p.w.
 - Ustawa z dnia 21 września 1997 r. - prawo o publicznym obrocie papierami wartościowymi, Dz.U. nr 49/2002, poz. 447.
 - R. Min. Fin. I.
 - Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 16 października 2001 r. w sprawie szczegółowych warunków, jakim powinien odpowiadać prospekt emisyjny i skróty prospektu, Dz.U. nr 139/2001, poz. 1568, z późniejszymi zmianami.

Źródło: Opracowanie własne.

Niektóre z usług świadczonych przez audytorów mogą wynikać z obowiązków ustawowych, ciążących na poszczególnych podmiotach gospodarczych. Jak to przedstawiono w tabeli 3, zakres tych usług jest zróżnicowany i zdefiniowany celem, jaki przyswiera poszczególnym działaniom.

Literatura

- [1] Brol J., *Status i ustawowe zadania biegłego rewidenta*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Zarząd Główny, Warszawa 2001.
- [2] Gray L., S. Manson, *The audit process - principles, practice and cases*, Thomson Learning, 2000A.
- [3] Knechel W. R., *Auditing - assurance and risk*, Thomson Learning, 2001.
- [4] Konrath L. F., *Auditing and risk analysis approach*, Thomson Learning, 2002.
- [5] Kwasiborski A., *Inne usługi biegłego rewidenta*, KIBR, Warszawa 2002.

- [6] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 sierpnia 1998 r. w sprawie poszczególnych zasad rachunkowości dla niektórych jednostek nie prowadzących działalności gospodarczej, Dz.U. Nr 115/1998, poz. 748, z późniejszymi zmianami.
- [7] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 lipca 2001 r. w sprawie określenia wzoru sprawozdania wyborczego, szczegółowego zakresu zawartych w nim informacji oraz wykazu rodzaju dokumentów załączonych do sprawozdania wyborczego, Dz.U. nr 65/2001, poz. 764.
- [8] Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 lipca 2001 r. w sprawie sprawozdania komitetu wyborczego w wyborach do Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej i Senatu Rzeczypospolitej Polskiej, Dz.U. Nr 81/2001, poz. 881.
- [9] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 16 października 2001 r. w sprawie szczególnych warunków jakim powinien odpowiadać prospekt emisyjny oraz skróty prospektu, Dz.U. nr 139/2001, poz. 1568, z późniejszymi zmianami.
- [10] Surdykowska S., *Perspektywy rozwoju usług audytorskich w Polsce (I) - audytorzy w Stanach Zjednoczonych*, Nasz Rynek Kapitałowy, 3/2002.
- [11] Ustawa z 13 października 1994 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, Dz.U. nr 89/2000, poz. 992.
- [12] Ustawa z dnia 12 kwietnia 2001 r. Ordynacja wyborcza do Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej i do Senatu Rzeczypospolitej Polskiej, Dz.U. nr 46/2000, poz. 499.
- [13] Ustawa z dnia 15 września 2002 r. - Kodeks Spółek Handlowych, Dz.U. nr 94/2000, poz. 1037.
- [14] Ustawa z dnia 27 czerwca 2001 r. o partiach politycznych, Dz.U. nr 79/2001, poz. 857.
- [15] Ustawa z dnia 27 września 1990 r. o wyborze Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej, Dz.U. nr 47/2000, poz. 544.
- [16] Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. nr 76/2002, poz. 694.
- [17] www.kibr.org.pl